

Audience publique du 18 mai 2016

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 36321 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 22 mai 2015 par Maître Brahim Sahki, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant actuellement à L-..., tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 24 février 2015 portant rejet de sa réclamation introduite contre un bulletin d'appel en garantie du 30 octobre 2014, ainsi qu'à la réformation, sinon à l'annulation dudit bulletin d'appel en garantie ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 18 septembre 2015 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Brahim Saki, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou Thill en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 11 mai 2015.

Le 30 octobre 2014, le bureau d'imposition RTS Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin d'appel en garantie, (*Haftungsbescheid*), en vertu du § 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégée « AO », en sa qualité de gérant en charge de la gestion journalière de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., ci-après désignée par « la société Il ... », ledit bulletin déclarant Monsieur ... co-débiteur solidaire d'un montant de ... € en principal et intérêts au titre de l'impôt sur les traitements et salaires des années 2011, 2012 et 2013.

Ledit bulletin est libellé comme suit :

« [...] **BULLETIN D'APPEL EN GARANTIE (HAFTUNGSBESCHEID)**
émis en vertu du § 118 AO

Il est dû à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg par la société ... sàrl, immatriculée sous le numéro fiscal ..., à titre de l'impôt sur les traitements et salaires:

Année 2011	... principal	0,00 intérêts
Année 2012	... principal	... intérêts
Année 2013	... principal	... intérêts
Total

Il résulte de la publication au Mémorial C numéro 1291 du 15.06.2011 que vous avez été nommé gérant unique de la société ... sàrl à l'assemblée générale du 30.03.2011. En cette qualité vous avez disposé du pouvoir d'engager l'entreprise sous votre seule signature à partir de cette date.

En votre qualité de gérant vous avez été en charge de la gestion journalière pour les années 2011, 2012 et 2013. Durant cette période, l'impôt sur les traitements et salaires d'une somme de- € est resté en souffrance.

En vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au § 103 AO.

Aux termes du § 103 AO vous étiez, en tant que gérant, personnellement tenu, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, dont notamment le paiement des impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés.

Conformément au § 106 AO, il vous incombait de prélever sur les fonds administrés les fonds nécessaires pour acquitter les impôts nés avant la disparition de la société ... sàrl et d'assurer leur paiement.

Durant la période du 20.12.2011 au 31.12.2013, il vous appartenait de retenir, de déclarer et de payer la retenue; or durant cette période, la retenue d'impôt dû sur les traitements et salaires n'a pas été payée.

Cette omission de payer les sommes dues à titre de retenue d'impôt est une inexécution fautive de vos obligations en tant que représentant de la société ... sàrl. (CA du 6 mai 2003 no 15989C)

Suite à votre comportement fautif le receveur de l'Administration des contributions directes n'a pas perçu les retenues d'impôt d'un montant de- € qui se compose comme suit:

Année 2011	... principal	0,00 intérêts
Année 2012	... principal	... intérêts
Année 2013	... principal	... intérêts

Il y a lieu de relever qu'en vertu du § 110 AO, votre responsabilité pour les actes accomplis pendant la période de vos fonctions survit à l'extinction de votre pouvoir de représentation.

Sur base des éléments qui précèdent, votre responsabilité personnelle se trouve engagée en application du § 109 AO et vous êtes co-débiteur solidaire des retenues d'impôt

qui auraient dû être effectuées par la société ... sàrl sur les traitements et salaires de son personnel.

En tant que codébiteur solidaire vous êtes invité à payer le montant de- euros, sans préjudice des intérêts de retard ultérieurs, jusqu'au 05.12.2014 à Monsieur le receveur de l'Administration des contributions directes à Esch-sur-Alzette au CCPL LU ... 0000, tout en indiquant le numéro fiscal [...] ».

Par courrier de son mandataire du 29 janvier 2015, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre le bulletin d'appel en garantie précité du 30 octobre 2014.

Par décision du 24 février 2015, le directeur reçoit la réclamation en la forme, mais au fond la rejeta comme non fondée.

Cette décision est libellée comme suit :

« [...] Vu la requête introduite le 29 janvier 2015 par Me Brahim SAHKI, au nom du sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires Esch-sur-Alzette en date du 30 octobre 2014;

Vu le dossier fiscal;

Vu le § 119 alinéa 1er AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi; qu'elle est partant recevable;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée ..., actuellement en faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombait à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclaré responsable du non paiement de la retenue sur les traitements et salaires dus par la société pour les années 2011, 2012 et 2013 au montant total de ... euros, dont ... euros en principal et ... euros pour intérêts de retard; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes retenues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO;

Considérant que le réclamant fait notamment valoir qu'il n'aurait commis aucune faute pouvant engager sa responsabilité;

Considérant qu'il résulte de l'instruction du dossier que durant la période du 20 décembre 2011 au 31 décembre 2013 la retenue d'impôt dû sur les traitements et salaires n'a pas été payée;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est

redevable (CE 20.10.1981 no 6902);

que dans la mesure où le gérant par l'inexécution fautive de ces obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO;

Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel;

que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO);

que la responsabilité du gérant est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (CA du 6 mai 2003 no 15989C);

qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société;

Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO);

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBl. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch §2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3);

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef du gérant d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C);

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité du gérant, pour les années d'imposition litigieuses;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Mémorial C no 1291 du 15 juin 2011 que lors de l'assemblée générale du 30 mars 2011, le réclamant a été nommé gérant de la société ..., sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite;

qu'en cette qualité il était en charge de la gestion journalière de la société et pouvait engager cette dernière par sa seule signature;

Considérant que pour les années en cause, le réclamant n'a réglé aucune retenue, ce fait constituant en soi une faute caractérisée;

Considérant en effet que le § 109 AO prévoit un régime de responsabilité des représentants d'une société qui ne déroge pas au droit commun, mais qui le renforce, et soumet la mise en œuvre de cette responsabilité à la triple condition de l'existence d'une faute (schuldhafte Verletzung), d'un dommage et d'un lien de causalité entre le dommage et la faute;

que la faute consiste dans le fait, soit de ne pas avoir accompli soi-même, soit de ne pas avoir veillé à l'accomplissement des obligations incombant à la personne morale représentée et que le dommage consiste dans l'insuffisance de l'impôt légalement dû, le lien de causalité se caractérisant par le fait que l'insuffisance est la conséquence du comportement fautif du représentant;

que le fait pour un gérant, position-clé d'une société, de ne pas verser les retenues sur traitements et salaires au Trésor public constitue un comportement fautif per se;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité de la réclamante est engagée en vue des éléments qui précèdent;

Considérant que durant la période du 20 décembre 2011 au 31 décembre 2013, la retenue d'impôt sur salaires n'a pas été payée au receveur;

Considérant que le réclamant a sciemment omis de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires pendant les années visées et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant que gérant de la société à responsabilité limitée ... est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur traitements et salaires de la période en cause est justifiée;

Considérant que, de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art.1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, le gérant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme;

la rejette comme non fondée. [...] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 22 mai 2015, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation du bulletin d'appel en garantie précité et de la décision directoriale précitée du 24 février 2015.

Conformément aux dispositions du § 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis, bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Or, conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8, paragraphe (3), 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur les revenus des collectivités, un bulletin de l'impôt communal ou encore un bulletin de l'impôt sur la fortune.

Il s'ensuit qu'en l'espèce, le tribunal administratif est compétent pour connaître du recours principal en réformation qui est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Etant donné que la loi du 7 novembre 1996, en son article 8, paragraphe (3), 3., instaure un recours contentieux en matière fiscale contre les bulletins uniquement au cas où le directeur n'a pas répondu à une réclamation dans un délai de six mois, le recours en réformation est irrecevable en ce qu'il est dirigé contre le bulletin d'appel en garantie.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, le demandeur fait valoir que le non-paiement de la retenue sur les traitements et salaires due par la société pour les années 2011, 2012 et 2013 n'aurait pas pour origine un comportement fautif de sa part. S'il admet qu'en tant que gérant il aurait été tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société, cela ne pourrait que concerner l'obligation d'effectuer les déclarations fiscales afférentes, mais que le paiement des prédicts impôts, aurait présupposé l'accord de l'actionnaire unique. Il y aurait en effet lieu de prendre en considération le fait qu'il n'aurait possédé aucune part sociale dans la société, étant donné que ces dernières auraient été détenues intégralement par la société ... Soparfi S.A..

Il donne encore à considérer qu'en tant que gérant de la société Il ..., il aurait tout tenté pour redresser la situation financière de cette dernière et aurait même injecté l'intégralité de son épargne personnelle sans toutefois pouvoir empêcher une mise en faillite de la société en question. Ainsi, il aurait rempli ses obligations en tant que gérant en fonction des moyens dont il aurait possédé. Or, à défaut de disponibilité de fonds, respectivement d'accès à des fonds, il n'aurait pas pu désintéresser l'administration des Contributions directes.

Le demandeur en conclut que dans ces conditions, il serait incompréhensible qu'il aurait été poursuivi en tant que co-débiteur solidaire dans la mesure où il n'aurait commis aucune faute de gestion, alors que la jurisprudence exigerait en cette matière une inexécution

fautive.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Aux termes du § 103 AO, « *Die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln, die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen.* »

Dès lors, le représentant d'une société à responsabilité limitée est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société en question et notamment celles de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du représentant d'une personne morale du fait du non-paiement des impôts dont est redevable cette personne morale, il y a lieu de se référer plus particulièrement aux dispositions du § 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que : « *Die Vertreter und die übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den §§ 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind.* »

Ces dispositions légales mettent ainsi une obligation personnelle à charge des représentants légaux de la société, en ce compris, conformément au § 108 AO, les dirigeants de fait ou dirigeants apparents, c'est-à-dire ceux qui se comportent, à l'égard des tiers, comme s'ils avaient le pouvoir de disposer : *a contrario*, les personnes non visées par ces dispositions ne sont pas soumises à cette responsabilité personnelle.

Il se dégage encore de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du § 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Le § 7, paragraphe (3) de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », ci-après désignée par « *StAnpG* », disposant par ailleurs que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », de sorte que le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

En cas de pluralité de responsables, la possibilité de poursuivre simultanément tous les

responsables résulte implicitement du § 7 StAnpG qui dispose que ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement. Le bureau d'imposition n'est par contre pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et peut limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux. En toute hypothèse, il appartient au bureau d'imposition de relever les circonstances particulières qui ont déterminé son choix.

Quant à l'exercice du pouvoir d'appréciation par l'administration, le § 2 StAnpG dispose que « *(1) Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessens-Entscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessens-Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* ». Ainsi, l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En ce qui concerne la responsabilité personnelle du demandeur, force est de constater, tel que relevé ci-avant, que le §103 AO soumet les dirigeants d'une société à l'obligation de veiller à ce que les impôts dus soient payés au trésor public.

En l'espèce, force est au tribunal de constater que le demandeur a été nommé gérant unique de la société ... à l'assemblée générale du 30 mars 2011 et que cette société était valablement engagée, en toute circonstance, par la signature du gérant unique. Ainsi, en tant que gérant, le demandeur avait l'obligation de veiller au bon déroulement de l'activité de la société, et notamment que celle-ci assume ses obligations envers l'administration des Contributions directes et plus particulièrement de procéder à la retenue, à la déclaration et au versement des impôts sur les traitements et salaires du personnel de la société et non pas seulement de déposer les déclarations de l'impôt, tel que soutenu par le demandeur. A cet égard, le demandeur ne saurait se retrancher derrière une prétendue nécessité d'obtenir l'accord de l'actionnariat de la société pour procéder au versement des impôts. En effet, hormis la question de savoir qui ont été les titulaires des mandats sociaux l'actionnaire unique, une telle explication n'est pas, au vu des obligations inscrites à l'article 103 AO à charge des représentants d'une personne morale, de nature à faire échapper légalement le demandeur de sa responsabilité personnelle envers le trésor public.

Ainsi, face à des problèmes de trésorerie persistant dans le chef de la société, le demandeur aurait dû, en temps utile, prendre ses responsabilités, c'est-à-dire, soit démissionner de son mandat social, soit procéder à l'aveu de faillite.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que le caractère fautif du comportement du demandeur est établi en l'espèce.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours principal en réformation irrecevable en ce qu'il est dirigé contre le bulletin d'appel en garantie du 30 octobre 2014 ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme pour le surplus ;
au fond, le déclare non fondé, partant en déboute ;
dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;
condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par:

Claude Fellens, vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Géraldine Anelli, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 18 mai 2016, par le vice-président, en présence du greffier
Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto

s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 18 mai 2016
Le greffier du tribunal administratif